

0- 793310

На правах рукописи



СЕРГЕЕВА Светлана Андреевна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-
АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
ДОЛГОСРОЧНЫХ МАТЕРИАЛЬНЫХ
АКТИВОВ В АГРАРНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Йошкар-Ола - 2011

*За. № 58/09 - 1774
10.10. 2011*

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования "Орловский государственный аграрный университет"

Научный руководитель - кандидат экономических наук, доцент
Проняева Людмила Ивановна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Егорова Стелла Курбановна

доктор экономических наук, профессор
Еленевская Евгения Анатольевна

Ведущая организация - Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования "Российский государственный аграрный заочный университет"

Защита состоится 29 октября 2011 года в 11⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет", корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>.

Автореферат разослан 28 сентября 2011 год



Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

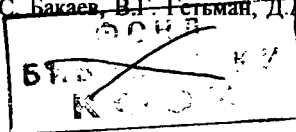
Актуальность темы исследования. В рыночных условиях добиться успехов в бизнесе может та организация, которая имеет развитую материально-техническую базу, эффективно организованное производство и рынок сбыта продукции. Материально-техническая база любого производства, в том числе и сельскохозяйственного, включает основные активы, причем акцент в бизнесе всегда делается на те активы, которые непосредственно участвуют в производстве основных видов продукции и выполняемых видов работ в течении длительного срока их использования. В аграрных организациях большая роль отведена основным производственным фондам, особенно сельскохозяйственной и уборочной технике, земельным ресурсам. Выделение нового вида активов в международной практике продиктовало необходимость искать новые инструменты управления биологическими активами, в том числе многолетними насаждениями и животными.

Любое управление, как известно, должно иметь надежную информационную базу для принятия своевременных управленческих решений. Большой массив такой информации формируется в системе учета, отчетности организаций и дополняется результатами аналитической интерпретации этих данных.

Реформирование бухгалтерского учета и отчетности в аграрном секторе экономики, адаптация методов и правил учета и оценки к требованиям международных стандартов, позволяют судить о необходимости совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления активами аграрных организаций в целом и в том числе управления долгосрочными материальными активами, от которых зависит успех и финансовая состоятельность.

Необходимость постановки методологических проблем исследования заключается в том, что в системе бухгалтерского учета не отражается в достаточной мере специфика имущества сельскохозяйственных предприятий, используемого более одного производственного цикла. Поскольку ряд специфических особенностей учета длительно используемых активов изучены недостаточно, обращение к их более глубокому исследованию представляется актуальным.

Степень научной разработанности проблемы. Наука накопила большой опыт в изучении проблем, связанных с учетом в аграрном секторе экономики. Отдельные проблемы развития учета рассматривали в своих работах Р.А. Алборов, М.М. Ахмадеева, Н.Г. Белов, Н.А. Бычков, С.М. Бычкова, С.К. Егорова, Е.А. Еленевская, Г.С. Клычова, В.Я. Кожинов, Г.М. Лисович, М.Ф. Овсейчук, М.З. Пизенгольц, Г.А. Скачко, Л.И. Хоружий, В.Г. Ширококов и многие другие. Отраслевая направленность научных исследований развивается на основе изучения общих проблем теории и методологии бухгалтерского учета, отчетности и ее анализа, вклад в решение которых внесли: А.С. Бакаев, В.Г. Гетьман, Д.А.

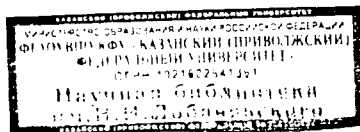


Ендовицкий, О.В. Ефимова, В.Б. Ивашкевич, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, М.И. Кутер, В.И. Петрова, В. Ф. Палий, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и другие российские ученые. За рубежом развитие бухгалтерского учета и формирование отчетности в условиях рыночной экономики отражено в научных трудах Х. Андерсена, М. Беккера, К. Друри, Б. Нидлза, Г. Мюллера, Р. Энтони и других авторов.

Несмотря на имеющуюся научную разработанность теории и методики бухгалтерского, финансового, управленческого учета, внутренней и внешней отчетности, экономического и финансового анализа, ряд методологических аспектов учета долгосрочных материальных активов в аграрных организациях остались малоизученными. Не имеют достаточного методического обеспечения вопросы формирования затрат по биологическим активам, по амортизируемым основным активам и затратам по их восстановлению, затратам, связанным с учетом и оценкой земельных сельскохозяйственных угодий, и другие. Длительность производственного цикла и специфика сельскохозяйственного производства требуют более глубокого изучения при организации учетных систем и формирование отчетности. Это обусловило выбор темы диссертационного исследования и постановку его целей и задач.

Цели и задачи исследования. Цель исследования состоит в разработке комплекса теоретических и методических вопросов развития учетно-аналитического обеспечения долгосрочных материальных активов в аграрных организациях, а также в совершенствовании методического инструментария учета, анализа и оценки применительно к долгосрочным материальным активам. Реализация цели исследования требует решения следующих задач:

- уточнить положения теории, связанные с учетом долгосрочных материальных активов;
- систематизировать виды и методы оценки долгосрочных материальных активов;
- обосновать выбор способов отнесения затрат по формированию и амортизации долгосрочных материальных активов на себестоимость продукции аграрных организаций;
- выделить основные направления развития учета долгосрочных материальных активов аграрных организаций в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности;
- определить методические подходы к анализу обеспеченности аграрных организаций долгосрочными материальными активами эффективности их использования;
- разработать методику списания затрат по земельным участкам на себестоимость продукции;



- разработать методику учета и использования амортизационного фонда для воспроизводства долгосрочных материальных активов;
- предложить методические рекомендации к учету и организации переоценки основных средств сельскохозяйственного назначения.

Область исследования. Исследования выполнены в области экономических наук в рамках обозначенной в паспорте специальностей ВАК специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика".

Объектом диссертационного исследования явились теоретические и методические вопросы формирования учетно-аналитического обеспечения в аграрных организациях Орловской области.

Предметом исследования являются долгосрочные материальные активы, методический инструментарий их учета, оценки и анализа, рассматриваемый в свете требований международных стандартов финансовой отчетности.

Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные положения, представленные в трудах современных отечественных и зарубежных ученых по проблемам учета основных средств, земли, продуктивного скота и многолетних насаждений; программные, методические и нормативные документы органов государственной власти России. Методологическую базу исследования образуют общенаучные методы познания: монографический, расчетно-конструктивный, графический, анализ и синтез, диалектический, абстрактно-логический, системный анализ процессов общественного развития, а также методы структурно-функционального анализа, экономического анализа – аналогии, группировки, сравнения, обобщения.

Информационной базой исследования являются материалы периодической печати, данные официальной статистической отчетности исследуемых субъектов хозяйствования, а также материалы статистических сборников РФ, данные Орловского областного комитета государственной статистики и департамента аграрной политики администрации Орловской области, а также учетные материалы конкретных аграрных организаций области.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в теоретико-методическом обосновании, практической разработке комплекса вопросов, связанных с совершенствованием учетно-аналитического обеспечения управления долгосрочными материальными активами в аграрных организациях.

В работе получены и выносятся на защиту следующие основные научные результаты:

- раскрыта сущность понятия долгосрочные материальные активы с учетом специфики деятельности аграрной организации, предложена классификация долгосрочных активов и уточнено содержание первого раздела актива баланса, отражающего долгосрочные материальные и нематериальные активы;

- классифицированы виды и методы оценки долгосрочных материальных активов; выявлены особенности формирования нормативной, кадастровой и рыночной стоимости земли с позиции отраслевой специфики аграрных организаций и требований международных стандартов финансовой отчетности;
- обоснован выбор способов отнесения затрат по формированию и амортизации долгосрочных материальных активов на себестоимость продукции аграрных организаций;
- выделены основные направления развития учета долгосрочных материальных активов аграрных организаций в соответствии с требованиями международных стандартов по формированию справедливой стоимости биологических активов и оценки земельных участков и основных средств;
- предложены методические рекомендации в части проведения анализа обеспеченности долгосрочными материальными активами и эффективности их использования в аграрных организациях;
- обоснованы подходы к выбору метода отнесения затрат по земельным участкам на себестоимость продукции; разработана методика распределения текущих затрат на удобрение земельных угодий, основанная на использовании коэффициента последствия;
- разработана методика формирования и использования амортизационного фонда для воспроизводства долгосрочных материальных активов, учитывающая движение денежных средств от начисленной и распределенной амортизации;
- разработана методика и уточнен порядок организации переоценки основных средств сельскохозяйственного назначения; предложены модернизированные формы первичных документов, отражающих информацию о результатах инвентаризации.

Теоретическая и практическая значимость работы заключается в развитии положений экономической науки в части формирования учетно-аналитического обеспечения долгосрочных материальных активов. Представленные теоретические выводы и предложения могут послужить базой для дальнейших прикладных разработок по учету, анализу и оценке долгосрочных материальных активов в организациях аграрной сферы экономики. Методические разработки могут быть использованы также для формирования учетной политики, ценовой стратегии аграрных организаций.

Рассмотренный в диссертации методический инструментарий учета долгосрочных материальных активов использован при разработке учебно-методических комплексов и чтении лекций по бухгалтерскому учету ФГБОУ ВПО "Орловский государственный аграрный университет". Отдельные методические рекомендации внедрены в практику учетно-аналитической работы ОАО "Агрофирма Мценская" Орловской области и ООО "АгроСнабжение" г. Орел.

Апробация результатов исследования. Результаты исследования, представленные в научных докладах и рекомендациях, получили положительную оценку на международных, региональных, межвузовских и вузовских научно-практических конференциях: "Обеспечение устойчивого развития АПК в условиях глобального экономического кризиса" (Орел, 2009), "Инновационные процессы в экономике и образовании" (Ижевск, 2007), "Современное развитие экономических и правовых отношений" (Ульяновск, 2008).

Различные аспекты исследования отражены в 15 публикациях общим объемом 6,8 печ.л., в том числе авторских 6,4 печ.л.; три работы опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями, имеет следующее содержание:

Введение

1. Развитие теории учета долгосрочных материальных активов

1.1. Теоретические основы учета долгосрочных материальных активов

1.2. Виды и методы оценки долгосрочных материальных активов в аграрных организациях

1.3. Методический инструментарий отнесения затрат по формированию и амортизации долгосрочных материальных активов на себестоимость продукции (работ, услуг)

2. Методическое обеспечение учета и анализа использования долгосрочных материальных активов в аграрных организациях

2.1. Развитие учета долгосрочных материальных активов аграрных организаций в соответствии с МСФО

2.2. Анализ обеспеченности аграрных организаций долгосрочными материальными активами и эффективности их использования

3. Развитие методического инструментария бухгалтерского учета долгосрочных материальных активов

3.1. Методические подходы к выбору оптимального метода списания затрат по земельным участкам на себестоимость продукции

3.2. Методика учета формирования и использования амортизационного фонда для воспроизводства долгосрочных материальных активов

3.3. Методика и организация переоценки основных средств сельскохозяйственного назначения

Заключение

Литература

Список приложений

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Раскрыта сущность понятия долгосрочные материальные активы с учетом специфики деятельности аграрной организации, предложена классификация долгосрочных активов и уточнено содержание первого раздела актива баланса, отражающего долгосрочные материальные и нематериальные активы.

Современные экономические условия, интеграция России в мировую экономику требует новых подходов к учету, оценке, анализу имущества используемого в производственной и хозяйственной деятельности длительное время.

Обеспеченность аграрных организаций основными средствами производственного назначения и другими материальными активами длительного пользования является важнейшим фактором, от которого зависят результаты финансово-хозяйственной деятельности и эффективность бизнеса. Долгосрочные материальные активы, в теории соотносенные с категорией "основное имущество", являлись предметом исследования многих поколений ученых, что прослежено в работе по трудам Бауера "Инвентура и баланс", Штауба "Комментарии к Германскому торговому кодексу", Штерна "Лексикон бухгалтерии", Симона "Балансы" и других зарубежных ученых. Признак материальности долгосрочных активов является основным признаком, по которому активы включаются в состав имущества, оцениваются и амортизируются в процессе эксплуатации.

Особенности использования долгосрочных материальных активов связаны с правовой их формой. Согласно норм Гражданского кодекса РФ собственники организаций наделены правами владения, пользования и распоряжения имуществом, что налагает на них обязанность учета и оценки этого имущества, достоверное отражение его в отчетности, безрискового управления. Зарубежный опыт управления долгосрочными активами и требования международных стандартов финансовой отчетности свидетельствует о необходимости развития теоретических и методических основ их учета в России, а отраслевая специфика использования таких активов в российских аграрных организациях – диктует необходимость создания надежного информационного и методического обеспечения управления долгосрочными материальными активами.

Теоретические положения, понятийный аппарат, используемый в учете долгосрочных материальных активов, рассмотрен в диссертации в соответствии с требованиями МСФО и российских ПБУ: обоснованы критерии классификации активов на долгосрочные и краткосрочные, критерии их признания в учете и для представления в отчетности; уточнено определение долгосрочных материальных активов. Долгосрочные активы – это имущественные активы предприятия, обладающие значительной стоимостью, используемые в произ-

водственном процессе неоднократно, на протяжении нескольких производственных циклов и способные приносить доход длительный промежуток времени (в течение нескольких отчетных периодов). Долгосрочные активы, имеющие материально-вещественную форму называются долгосрочными материальными активами.

Среди классификационных видов долгосрочных материальных активов особо выделены основные средства и рассмотрены подходы отечественных исследователей к их содержанию, классификации. В аграрном секторе экономики наряду с традиционными видами основных средств выделен специфический ресурс – земля, которая имеет свои особенности в части использования этого ресурса как фактора производства: 1 – земля является естественной производительной силой; 2 – земля как средство производства обладает многообразием потребительных стоимостей, может выступать в качестве предмета труда, средства труда и базиса для приложения труда; 3 – земля, в отличие от других факторов производства, ограничена в запасах; 4 – земля является дифференцированным средством производства; 5 – при правильном и рациональном обращении земля может повышать свою производительность; 6 – использование земли связано с постоянством места; 7 – монополия на землю может иметь место в условиях естественного неравенства в присвоении земли; 8 – функционирование земли связано с наличием сельскохозяйственной ренты как специфической формы экономических отношений. Главная особенность земли обусловлена ее особым свойством – плодородием. Специфика использования земельных ресурсов обусловлена наличием собственности на землю, что в свою очередь позволяет квалифицировать земельные участки в качестве объектов бухгалтерского учета. По положениям международных и отечественных стандартов земельные участки относятся к неамортизируемым активам, за небольшим исключением.

В работе проанализированы основные характеристики и такого специфического объекта учета как биологические активы, которые классифицированы автором на долгосрочные и краткосрочные. К долгосрочным биологическим активам в работе отнесены: многолетние насаждения, достигшие плодоносящего возраста; продуктивный скот; рабочий скот.

Анализ требований МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство" и отраслевых нормативных документов позволил выделить условия, при соблюдении которых может быть признан и принят к учету конкретный объект биологических активов:

- наличие у организации прав на биологические активы и на получение от них сельскохозяйственной продукции;
- переход к организации всех рисков, связанных с биологическими активами или получаемой от них сельскохозяйственной продукции (риск заболевания, гибели, риск изменения цены);

- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- возможность надежной оценки данного актива по справедливой стоимости или себестоимости.

Деление активов аграрных организаций на долгосрочные и краткосрочные, выделение специфических для отрасли долгосрочных активов, характеристика материальности, - явились основой для уточнения классификации долгосрочных активов, которыми располагает аграрная организация (рис. 1).

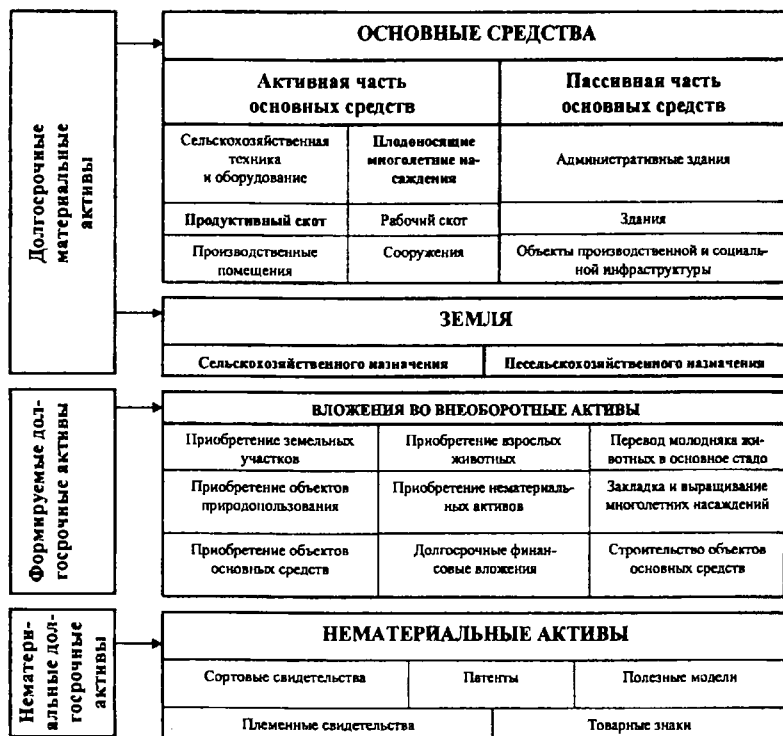


Рис. 1. Классификация долгосрочных активов аграрной организации

В представленной классификации отражена группа формируемых долгосрочных активов, для чего в бухгалтерской практике используется специальный счет 08 "Вложения во внеоборотные активы"; по окончании процесса формирования активы могут быть признаны как материальные и как нематериальные.

На основе классификационных уточнений в работе предложена авторская структура первого раздела актива баланса, отражающая отдельным блоком информацию о долгосрочных активах (рис. 2).

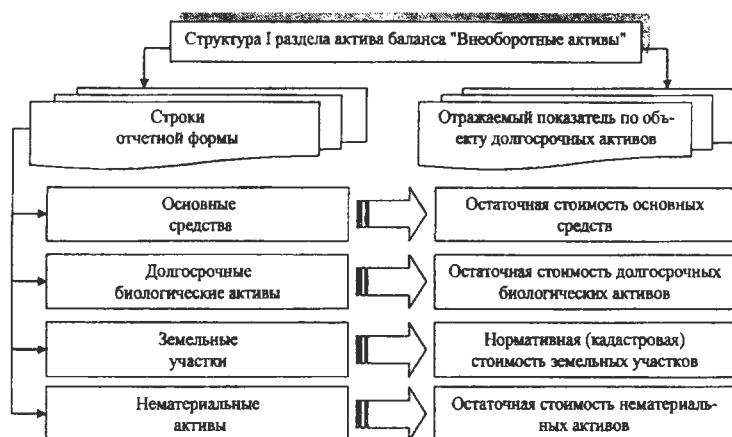


Рис. 2. Предлагаемая структура I раздела актива баланса

Предложенная классификация статей первого раздела актива баланса отличается от действующей рядом позиций: во-первых, выделена приоритетность основных средств, поэтому им отведена верхняя строка в разделе; во-вторых, отдельной позицией (строкой) отражены долгосрочные биологические активы, что важно для аграрных организаций; в-третьих, также новой позицией в разделе выделена строка для отражения земельных участков. Детализация информации по выделенным показателям в первом разделе актива баланса возможна в системе учета через структурирование субсчетов и выделение нужного количества аналитических позиций, а в отчетности - раскрытием критериев признания объектов, методов и способов их оценки.

2. Классифицированы виды и методы оценки долгосрочных материальных активов; выявлены особенности формирования нормативной, кадастровой и рыночной стоимости земли с позиции отраслевой специфики аграрных организаций и требований международных стандартов финансовой отчетности.

Теоретические основы оценки в работе раскрыты с позиции классических экономических теорий о ценообразовании на основании подходов Т. Мора, А. Смита. Термин "оценка" тесно связан с понятием цены, процесс определения которой – с оценочной деятельностью. В работе раскрыты задачи оценки долгосрочных материальных активов аграрных организаций, показана взаимосвязь между целями оценки и видами стоимости, используемыми для оценки объектов. Любой вид стоимости является не историческим фактом, а оценкой ценностей конкретного объекта собственности в конкретный момент времени в соответствии с выбранной целью. Основной стоимостью любого объекта собственности является его полезность.

В диссертации раскрыта специфика оценки сельскохозяйственных земель, связанная с качественным состоянием, характером и условиями ее использования, что влияет на организацию бухгалтерского учета и выбора способов оценки. Исследованы три традиционных способа оценки земли: по продажной цене, по арендной

плате, по ренте, исчисленной исходя из чистого дохода, и два современных: кадастровая и рыночная оценка. Для проведения кадастровой и рыночной оценок предложено комплексное применение трех известных подходов: доходного, сравнительного и затратного, характеристика которых приведена в работе.

До настоящего времени используемым в практике оценки показателем является нормативная цена земли, которая служит основой фискальной стоимости земельных участков. Порядок определения нормативной цены земли представлен в работе алгоритмом, включающим комплекс поэтапно выполняемых работ: 1 – определение фактической площади земельного участка; 2 – установление границ и зонально-географической принадлежности земельного участка; 3 – установление категории земель в зависимости от их целевого назначения; 4 – определение ставки земельного налога на единицу площади участка земли; 5 – определение суммы земельного налога по каждой категории земель; 6 – расчет сводного земельного налога с использованием повышающих (понижающих) коэффициентов; 7 – определение нормативной цены земли.

В диссертации уточнены подходы к оценке биологических активов (животных и многолетних насаждений), выделены этапы учета многолетних насаждений на основе применения разных видов стоимости: первый – в момент закладки (посадки) насаждений; второй – после наступления у многолетних насаждений плодоносящего возраста. Предложено аккумулировать стоимость многолетних насаждений в течение всего срока их формирования до достижения эксплуатационного возраста на счете 08 "Закладка и выращивание многолетних насаждений" с последующим списанием накопленной суммы на счет 01.04 "Многолетние насаждения".

В части основных средств, как основного вида долгосрочных материальных активов аграрных организаций, рассмотрены подходы к их оценке по справедливой стоимости, их преимущества и недостатки. Долгосрочное использование основных средств в процессе их эксплуатации приводит на практике к необходимости переоценки, которая оказывает влияние на величину стоимости чистых активов организации, может повлечь за собой убытки. Важно, по мнению автора, учитывать регулярность проведения переоценки, а при необходимости формировать резервы для покрытия убытков.

3. Обоснован выбор способов отнесения затрат по формированию и амортизации долгосрочных материальных активов на себестоимость продукции аграрных организаций.

Длительность использования долгосрочных материальных активов и множественность циклов сельскохозяйственного производства, в которых происходит их использование, требует новых подходов к амортизационной политике и организации учета затрат по амортизации. Особенно это касается тех затрат, которые в соответствии с учетной политикой должны быть отнесены на себестоимость выпускаемой продукции и производимых работ.

Стратегия амортизации должна быть ориентирована на сокращение амортизируемого периода, что в российских условиях приводит к противоречию между стратегией и развитием бизнеса и нормативно-правовой базой налогового учета затрат по амортизации. Стремление организаций сблизить бухгалтерский и налоговый учет приводит зачастую к отказу использования методов ускоренной амортизации. В работе рассмотрены подходы отечественных ученых к назначению и сути аморти-

тизации, выраженной в аккумулировании и накоплении средств для расширенного воспроизводства. Сделан вывод, что в условиях кризиса и в посткризисный период амортизационные отчисления не выполняют своей восстановительной функции. Для доказательности в систематизированной общей характеристике применяемых методов амортизации выделены их преимущества и недостатки.

Поскольку значимым фактором для определения амортизационных отчислений является срок использования объектов основных средств, в работе выделены особенности определения этого срока для многолетних насаждений. Земельные участки как объекты учета, не подлежащие амортизации, генерируют в каждом отчетном периоде затраты, включаемые в себестоимость продукции и капитализируемые на отдельных счетах, и не включаемые в себестоимость. Длительность использования сельскохозяйственной техники и других активов требует их восстановления, под которым в работе понимаются текущий и капитальный ремонты, реконструкция и модернизация объектов. Для проведения ремонтных работ в аграрных организациях рекомендовано формирование резервов для последующего равномерного распределения затрат на ремонт при отнесении их на себестоимость продукции.

Принятие решений по созданию резерва его использования требует соответствующего обоснования, для которого важна следующая информация: определение существенности необходимого объема ремонтных работ, уровень сложности ремонта, длительность проведения ремонтных работ, виды расходов, возможные источники финансирования и др. Алгоритм принятия решения по формированию и использованию резерва на ремонт приведен на рисунке 3.



Рис. 3. Алгоритм принятия решения по формированию и использованию резерва на ремонт

Анализ методических подходов к формированию затрат на ремонт в организациях разных отраслей аграрного сектора экономики позволил обобщить и сгруппировать их в три варианта в зависимости от организации ремонтных работ, при которых возможны разные способы учета затрат:

- затраты на ремонт целиком включаются в затраты текущего отчетного периода;

- затраты на ремонт резервируются, что предполагает создание нескольких резервов, например: резерв на ремонт для всех эксплуатируемых основных средств; резерв на ремонт отдельных видов (групп) основных средств; резерв на текущий, средний или капитальный ремонт; резерв на ремонт арендованных основных средств и др.;

- затраты на ремонт покрываются средствами создаваемого ремонтного фонда, который в отличие от резерва предусматривает финансирование особо сложных и крупных видов ремонт, и может использоваться в долгосрочном периоде;

- затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов, а в последующем покрываются средствами созданных резервов или ремонтного фонда.

В работе даны методические рекомендации по аналитическому учету создаваемых резервов, ведению специальных регистров, образованию и целевому использованию сумм резервов.

В необходимых случаях отчисления в ремонтный фонд определяются исходя из балансовой стоимости основных производственных фондов и норматива отчислений, утверждаемого на ряд лет в зависимости от срока проведения ремонта и утвержденной сметной документации.

Важно понять отличия ремонтного фонда от резерва:

- в сроке, на который он создается. Резерв создается на год, и только в случае, когда работы вошли в смету текущего года, фактически начаты в текущем году, но окончатся только в следующем году, резерв может на конец года иметь остаток в сумме средств, которые планируется израсходовать именно на эти работы. Напротив, ремонтный фонд создается для накопления источника финансирования особо крупных и дорогих работ, осуществляемых в течение ряда лет;

- в расчете размеров резервируемых сумм. Для резерва – это одна двенадцатая годовой сметы расходов на ремонт. Для ремонтного фонда – это произведение среднегодовой стоимости основных средств в текущем году на норматив отчислений в данный фонд, который определяется по формуле:

$$H = (\text{Планируемая сумма расходов на ремонт, которые предполагается накопить посредством формирования фонда} / \text{Среднегодовая стоимость основных средств в базовом году (году расчета норматива и начала формирования фонда)}) \times 100 \%$$

Экономический смысл норматива заключается в том, чтобы показать, сколько средств ремонтного фонда необходимо на каждый рубль стоимости основных средств. Чем больше объектов основных средств, тем больше затрат будет осуществлено на их ремонт. Чем выше стоимость основных средств, тем выше отчисления в ремонтный фонд. Отсюда следует, что для расчета суммы отчислений нужно брать не остаточную, а восстановительную стоимость основных средств, поскольку старение основных средств сопряжено с уменьшением их остаточной стоимости.

4. Выделены основные направления развития учета долгосрочных материальных активов аграрных организаций в соответствии с требованиями международных стандартов по формированию справедливой стоимости биологических активов и оценки земельных участков и основных средств.

Масштабная интеграция мировых рынков и появление российских производителей в ряде сегментов зарубежных рынков привели к необходимости представлять отчетность российских аграрных организаций в соответствии с требованиями МСФО. В части учета долгосрочных материальных активов в работе исследованы МСФО (IAS) 16 "Основные средства", МСФО (IAS) 40 "Инвестиционная недвижимость", МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство", МСФО (IFRS) 5 "Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность".

Новые требования к учету долгосрочных материальных активов сформированы на основе определения сельскохозяйственной деятельности, которое содержится в МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство": сельскохозяйственная деятельность – это управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов. Биотрансформация состоит из процессов роста, дегенерации, воспроизводства и производства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения (рис. 4).

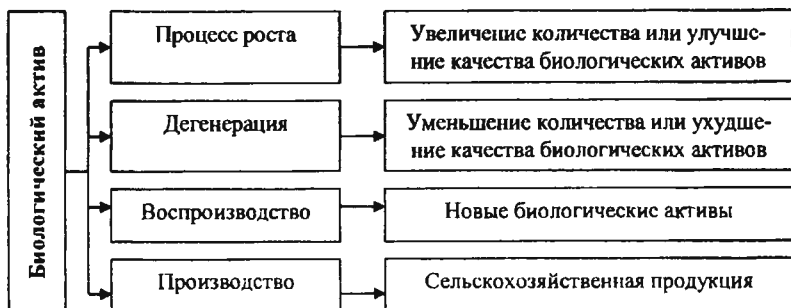


Рис. 4. Процессы и результаты биотрансформации биологических активов

Именно управление биотрансформацией и отличает сельскохозяйственную деятельность от других видов. Поскольку в процессе биотрансформации возникает множество новых продуктов и результатов, то основным требованием их учета является оценка. МСФО и российские ПБУ диктуют применение справедливой стоимости в оценке биологических активов, но методического обеспечения проведения такой оценки до настоящего времени в отрасли не разработано. Поэтому автором на основе исследования особенностей оценки по справедливой стоимости, ее информационного обеспечения, даны методические рекомендации и приведена корреспонденция счетов для отражения такой оценки в учете. Рекомендации автора содержат требования сверки данных бухгалтерского баланса в оценке по справедливой стоимости в части долгосрочных биологических активов с использованием следующей формулы:

Справедливая стоимость на начало отчетного периода ± изменение по причине биотрансформации ± изменение по причине колебания цены – уменьшение стоимости в связи с выбытием (забоем) = Справедливая стоимость на конец отчетного периода

5. Предложены методические рекомендации в части проведения анализа обеспеченности долгосрочными материальными активами и эффективности их использования в аграрных организациях.

Важным условием роста объема производимой продукции является развитие производственного потенциала, в том числе, материально-технической базы, земельных ресурсов, основных и оборотных фондов. Задача экономического анализа состоит в изучении наличия, движения, структуры фондов, выявлении резервов наиболее полного их использования.

В составе основных производственных средств сельскохозяйственных организаций происходят постоянные изменения: вступают в эксплуатацию новые, более совершенные средства производства; другие выбывают из-за физического или морального износа, стихийных бедствий и т.д.; организации нередко передают объекты основных средств из одного хозяйства в другое. Вложения во внеоборотные активы возмещают выбывшие основные средства, обеспечивают простое воспроизводство.

В диссертации построена многофакторная модель эффективности использования основных средств по данным 25 организаций Орловской области; построена матрица парных коэффициентов корреляции, а после "отсева" ненадежных факторов было получено уравнение множественной регрессии.

В первоначальном варианте были выделены следующие факторы, влияющие на фондоотдачу: коэффициент обновления; коэффициент износа; коэффициент годности; коэффициент выбытия, удельный вес активной части в среднегодовой

стоимости основных средств, %, валовая продукция в расчете на 100 га, тыс. руб., среднегодовая стоимость основных средств на 100 га, тыс. руб., производительность труда, тыс. руб./чел., фондовооруженность, тыс. руб.

После проверки на коллинеарность четыре фактора оказались незначимыми и было принято решение их отбросить при дальнейших расчетах.

Теоретическое изучение взаимосвязи факторных и результативного признака в модель были включены следующие факторы: X_1 – коэффициент выбытия; X_2 – валовая продукция в расчете на 100 га; X_3 – среднегодовая стоимость основных средств в расчете на 100 га, X_4 – производительность труда, тыс. руб./чел., X_5 – фондовооруженность, тыс. руб.

Анализ матрицы парных коэффициентов корреляции (табл. 1) не указал на наличие коллинеарности между выбранными для построения модели факторами.

Таблица 1. Матрица парных коэффициентов корреляции для факторов фондоотдачи основных средств

Признаки	X1	X2	X3	X4	X5	Y
X1	1,000000	-0,038597	0,022704	0,039565	0,066288	0,147906
X2	-0,038597	1,000000	0,620714	-0,074974	-0,079506	0,047906
X3	0,022704	0,620714	1,000000	0,052244	0,345616	-0,420369
X4	0,039565	-0,074974	0,052244	1,000000	0,600436	0,422164
X5	0,066288	-0,079506	0,345616	0,600436	1,000000	-0,370557
Y	0,147906	0,047906	-0,420369	0,422164	-0,370557	1,000000

На основе статистической обработки данных была получена пятифакторная регрессионная модель.

Для нахождения наилучшего регрессионного уравнения, описывающего зависимость между фондоотдачей основных фондов и факторными признаками, воспользуемся методом пошагового исключения переменных, ненадежных по t-критерию Стьюдента. Результаты проведенного многошагового регрессивного анализа показывают, что все коэффициенты регрессии становятся значимыми еще на первом шаге.

После отсева ненадежных факторов было получено следующее уравнение множественной регрессии:

$$\tilde{Y}_t = 0,904 + 0,002x_t - 0,001x_5$$

Данное уравнение является статистически надежным, так как значение F-критерия Фишера равно 40,691 и превышает критическое значение – 2,22 для уровня значимости 0,05. Коэффициент множественной корреляции составляет 0,887, что свидетельствует о сильной связи между результативным и факторными признаками. Это уравнение объясняет 78,7% вариации зависимой перемен-

ной. Все коэффициенты уравнения значимы на 5%-м уровне ($p < 0,05$), поэтому все оставшиеся факторы являются статистически надежными.

Проведенный анализ позволил выделить два основных показателя, достаточно полно описывающих общую вариацию фондоотдачи: производительность труда и фондовооруженность.

6. Обоснованы подходы к выбору метода отнесения затрат по земельным участкам на себестоимость продукции; разработана методика распределения текущих затрат на удобрение земельных угодий, основанная на использовании коэффициента последствий.

Использование земли аграрными организациями является основой новых экономических отношений, определяющих характер этого использования. Реализация Программы приватизации земли и реорганизации сельскохозяйственных предприятий (эксперимент в Нижегородской, Ростовской, Орловской и Рязанской областях в 1992-1994 гг.) определила характер проведения реформы и ее основополагающие принципы. Это в свою очередь позволило выделить отличительные признаки земельных угодий (участков) как разных объектов учета, отражаемых в отчетности аграрных организаций.

В работе предложено отражение стоимости земельных участков на счете 06 "Земельные участки" с выделением субсчетов для разных категорий земельных участков, используемых в организациях, предназначенных для сдачи в аренду и др. В связи с введением в План счетов дополнительного счета 06 в работе даны корреспонденции этого счета со счетами 91 "Прочие доходы и расходы" – для отражения доходов и расходов по использованию участков, 08.01 "Приобретение земельных участков", 08.02 "Приобретение объектов природопользования", приведена детализация субсчетов второго порядка по счету 08. Предложена усовершенствованная форма Акта на оприходование земельных угодий, требования и порядок его оформления. Уточнена схема документооборота по учету земельных участков.

Поскольку балансовая стоимость земель не может включаться в себестоимость, то есть списываться за счет амортизации равномерно в течение срока полезного использования, то следует выделять затраты неинвентарного характера – затраты на коренное улучшение земель, которые подлежат амортизации и включаются в состав амортизируемого имущества. К таким затратам относятся: осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы, культуртехнические мероприятия по поверхностному улучшению земель (планировка земельных участков), корчевка кустарников под пашню, очистка полей от камней и валунов (срезание кочек, расчистка зарослей, очистка водоемов и др.).

Стоимость удобрений, вносимых под урожай данной культуры, списывается единовременно на затраты растениеводства в полном объеме. Тем самым про-

исходит искажение себестоимости выращенных культур и не учитывается принцип последствия удобрений.

В диссертации разработана методика распределения текущих затрат на удобрение земельных угодий в течение ряда лет с учетом "коэффициента последствия". На примере исследуемых аграрных организаций Орловской области выполнен расчет корректировки фактических затрат на удобрение за три года ротации.

Затраты на удобрения, скорректированные на коэффициент последствия, существенно отличаются от фактических затрат. Приведение в соответствие разницы в затратах предложено производить на основе формата разработанного автором документа "Расчет стоимости минеральных и органических удобрений, включаемых по годам ротации в себестоимость продукции с корректировкой на процент последствия":

Название удобрений	Культура	Сумма затрат всего, руб.	Процент последствия, %			Сумма затрат, руб.			Удобряемая площадь, га	Корреспонденция счетов	
			1-ый год	2-ой год	3-ий год	1-ый год	2-ой год	3-ий год		Д-т	К-т
Суперфосфат простой	Озимая пшеница	1680	30	15	10	504	252	168	500	20	10
...											

Использование предложенной методики позволит проследживать прямую зависимость: чем больше действие удобрений, влияющего на увеличение объема и качества урожая, тем больше затрат будет включаться в себестоимость продукции.

Для учета затрат по оценке и обесценению стоимости земельных участков в аграрных организациях предложено формировать резервы по обесценению стоимости земельных участков. Такие резервы целесообразно создавать только для эксплуатируемых земель. Источником формирования такого резерва может служить себестоимость или прибыль после налогообложения. Это зависит от принятой учетной политики в организации. Направлениями расхода резерва могут, по нашему мнению, быть: 1 – на возмещение сумм, связанных с оценкой земельных участков; 2 – на возмещение убытков, полученным в результате эксплуатации земель, утративших свою стоимость. Перечень направлений не является закрытым, каждая организация может вести аналитический учет расхода резерва в зависимости от особенностей сельскохозяйственной деятельности, осуществляемой на земельных участках или связанной с их использованием. В любом случае в утверждаемой учетной политике должен присутствовать перечень таких направлений для организации аналитического учета на счетах затрат.

7. Разработана методика формирования и использования амортизационного фонда для воспроизводства долгосрочных материальных активов, учитывающая движение денежных средств от начисленной и распределенной амортизации.

Анализ подходов к выделению преимуществ амортизационной политики, принципов амортизации, позволил дать рекомендации по формированию амортизационного фонда, средства которого целевым образом можно будет направлять на реконструкцию и модернизацию основных средств.

На основе предложенной ведомости движения амортизационных отчислений по долгосрочным активам, апробированной в исследуемых организациях Орловской области, можно определять информацию о текущем размере амортизационного фонда и формировать направления его использования. С этой целью рекомендовано средства амортизационного фонда аккумулировать на счете 55.3 "Депозитный счет по амортизационному фонду". Отчисления денежных средств из выручки, поступающей на расчетный счет, в амортизационный фонд, по мнению автора, следует производить равномерными долями по рассчитанному нормативу.

Для теоретического обоснования такой практики в работе рассмотрено движение денежных потоков по производственной деятельности организаций с учетом движения основных средств. С точки зрения целевого использования амортизационных отчислений в работе приведена корреспонденция счетов с детализацией начисленной амортизации по двум субсчетам: 02.1 "Амортизация, относимая на производство продукции (работ, услуг)" и 02.2 "Амортизация, относимая на реализацию продукции (работ, услуг)".

При жестком контроле движения денежных потоков некоторое изъятие выручки в виде сумм амортизационных отчислений, направленных в ремонтный фонд и зачисленных на депозитный счет, не повлияет на ухудшение оборачиваемости средств и результаты финансовой деятельности.

8. Разработана методика и уточнен порядок организации переоценки основных средств сельскохозяйственного назначения; предложены модернизированные формы первичных документов, отражающих информацию о результатах инвентаризации.

Проведение ежегодной переоценки является прерогативой организации, что указано в ПБУ 6/01 "Учет основных средств". Основой переоценки являются документы, составленные по результатам инвентаризации переоцениваемых объектов. Для повышения информативности результатов инвентаризации в работе предложены модернизированные форматы Акта о результатах инвентаризации переоцениваемых объектов, Ведомость результатов переоценки по группам основных средств. Движение по счетам по результатам переоценки, осуществляемой на основании модернизированных документов представлена на рисунке 5.

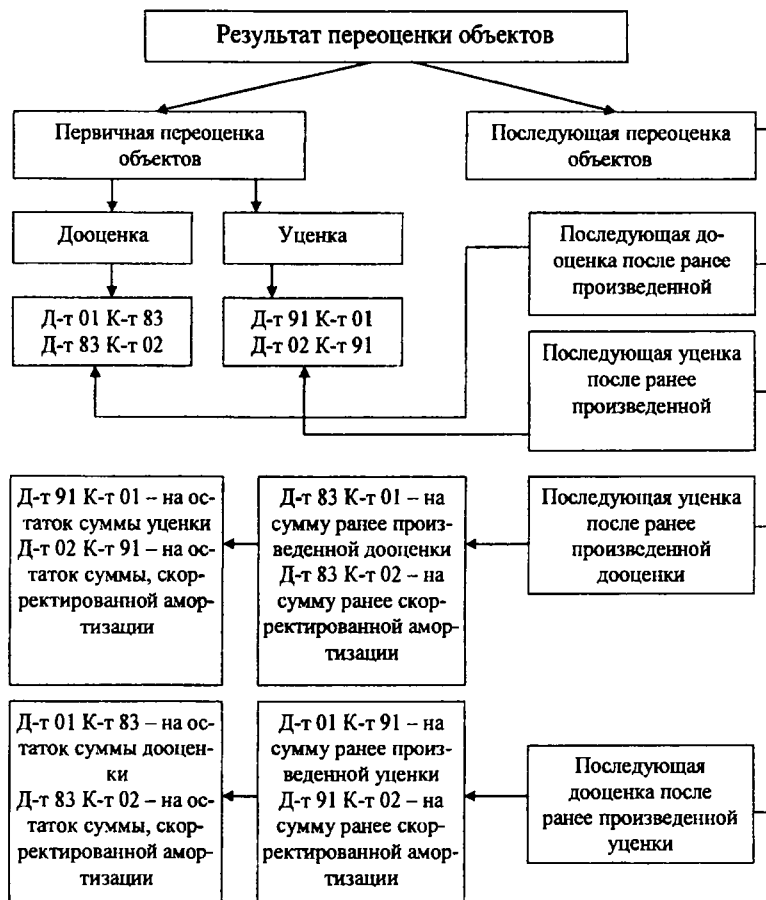


Рис. 5. Отражение результатов переоценки на счетах бухгалтерского учета

Поскольку процесс любой оценки зависит от эффективности сбора и качества анализа информации об объекте оценки, то по способу получения эту информацию обычно делят на три основные группы: 1 – информация, которую собирает оценщик самостоятельно на объекте оценки; 2 – информация, которую оценщик получает по запросу от собственника (заказчика) объекта оценки; 3 – информация об аналогичных объектах, которую оценщик собирает, либо покупает при проведении оценки. В зависимости от того, насколько достоверна или фальсифицирована (искажена) полученная информация, настолько будет приближена оценка к реальной.

В работе раскрыты особенности организации работ по оценке объектов недвижимости, формированию их первоначальной и рыночной стоимости. Выделены этапы работ по проведению оценки с участием независимых оценщиков и рассмотрено применение существующих подходов для расчета оценочной стоимости объектов применительно к долгосрочным материальным активам аграрных организаций.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК

1. Сергеева, С.А. Совершенствование учета и выбор оптимального метода списания затрат в себестоимость по земельным участкам [Текст] / С.А. Сергеева // Вопросы экономики и права. - 2011. - № 4. - С. 387-392. - 0,8 п.л.
2. Сергеева, С.А. Особенности учета долгосрочных материальных активов в сельском хозяйстве в соответствии с МСФО [Текст] / С.А. Сергеева // Вопросы экономики и права. - 2011. - № 3. - С. 319-324. - 0,8 п.л.
3. Щербакова, С.А., Налоговые аспекты переоценки основных средств [Текст] / Л.И. Проняева, С.А. Щербакова // Налоги и финансовое право. - 2009. - № 1. - С. 244-250. - 0,32 п.л. (вклад автора - 0,16 п.л.)

Статьи и тезисы докладов в других изданиях

4. Щербакова, С.А. Амортизационная политика предприятия и выбор оптимального способа начисления амортизации [Текст] / С.А. Щербакова // Вестник МГАУ им. В.П. Горячкина. Экономика и организация производства в агропромышленном комплексе. - Москва: Издательство ФГОУ ВПО МГАУ, 2009. - С. 70-72. - 0,44 п.л.
5. Щербакова, С.А. Амортизационная политика в бухгалтерском и налоговом учете, расчет объема скрытого самофинансирования [Текст] / С.А. Щербакова // Обеспечение устойчивого развития АПК в условиях глобального экономического кризиса. - Орел: Издательство ОрелГАУ, 2009. - С. 176-179. - 0,25 п.л.
6. Щербакова, С.А. Переоценка основных средств в АПК [Текст] / С.А. Щербакова // Инновационные процессы в экономике и образовании: материалы международной научно-практической конференции. - Ижевск: ООО "Союз оригинал", 2007. - С. 117-122. - 0,5 п.л.
7. Щербакова, С.А. Проблемы бухгалтерского и налогового учета переоценки основных средств в организациях АПК [Текст] / С.А. Щербакова // Развитие АПК: проблемы реализации национальных проектов: материалы научно-практической конференции молодых ученых. - Орел: Издательство ОрелГАУ, 2007. - С. 156-160. - 0,56 п.л.

8. Щербакова, С.А. Налоговый учет выбытия основных средств / С.А. Щербакова // Экономический рост и тенденции развития АПК: теория и практика: сборник докладов научно-практической конференции молодых ученых, посвященной 30-летию ОрелГАУ. - Орел: Издательство ОрелГАУ, 2005. - С. 82-85. - 0,31 п.л.

9. Щербакова, С.А. Сущность, основные направления и последствия амортизационной политики в финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / О.Б. Шилова, С.А. Щербакова // Проблемы и перспективы повышения конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции: материалы межвузовской студенческой научно-практической конференции. - Орел: Издательство ОрелГАУ, 2008. - С. 115-118. - 0,24 п.л. (вклад автора - 0,12 п.л.)

10. Щербакова, С.А. Формирование восстановительной стоимости и последствия переоценки основных средств в организациях АПК [Текст] / С.А. Щербакова // Современное развитие экономических и правовых отношений. Образование и образовательная деятельность: материалы международной научно-практической конференции. - Ульяновск: УлГТУ, 2008. - С. 345-351. - 0,75 п.л.

11. Щербакова, С.А. Проблемы бухгалтерского и налогового учета переоценки основных средств в организациях АПК [Текст] / С.А. Щербакова // Приоритетное развитие АПК - как фактор продовольственной безопасности России: материалы научно-практической конференции молодых ученых. - Орел: Издательство ОрелГАУ, 2008. - С. 173-176. - 0,36 п.л.

12. Щербакова, С.А. Анализ эффективности использования лизинга в сравнении с другими формами привлечения финансовых ресурсов [Текст] / С.А. Щербакова // Актуальные проблемы развития внешнеэкономических связей в условиях глобализации: сборник материалов 4 международной научно-практической конференции. - Орел: Издательство ОрелГТУ, 2010. - С. 59-62. - 0,23 п.л.

13. Щербакова С.А. Разработка оптимальной амортизационной политики в организациях элеваторного комплекса [Текст] / С.А. Щербакова, О.А. Федотенкова // Стратегические аспекты современного развития учетно-экономических систем в управлении эффективностью хозяйственной деятельностью организации в условиях стабилизации экономики России // научное издание (под общ. ред. д.э.н. Н.А. Лыгневой). - Орел: Издательство ОООПФ Картуш, 2011. - С. 312-317. - 0,24 п.л. (вклад автора - 0,12 п.л.)

14. Сергеева С.А. Методика переоценки основных средств на предприятиях АПК [Текст] / С.А. Сергеева // Социально-экономические проблемы эффективного развития отраслей АПК: сборник материалов всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. - Орел: Издательство ОрелГАУ, 2011. - С. 248-251. - 0,22 п.л.

15. Сергеева С.А. Методика переоценки основных средств сельскохозяйственного назначения [Текст] / С.А. Сергеева // Вестник РГАЗУ. - научный журнал. - 2010. - № 9(14). - С. 269-277. - 0,78 п.л.

102

Автореферат

Подписано в печать 26.09.2011 г. Заказ № К1/1104. Тираж 100 экз.

**Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",
г. Йошкар-Ола, ул. К. Маркса, 110, тел. 45-55-64**